

**MEDIO DE CONTROL – Reparación directa / RESPONSABILIDAD EXTRA CONTRACTUAL DE LA DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN – Por los daños supuestamente causados con el cambio de la interpretación normativa sobre la forma de liquidar una sanción por extemporaneidad / DAÑO ANTIJURÍDICO – No probado / EJERCICIO INTERPRETATIVO DE LA DIAN CON RESPECTO A UNA NORMA TRIBUTARIA - No constituye falla en el servicio / FALLA EN EL SERVICIO – No probada**

**Problema jurídico 1:** *“¿Se configura la responsabilidad de la administración en cabeza de la DIAN por una interpretación normativa sobre la forma de liquidar una sanción por extemporaneidad, cuando esta liquidación había sido presentada por el contribuyente antes de la emisión del concepto y, además, la interpretación normativa no era de adopción obligatoria?”*

**Tesis 1:** “(...) debe confirmarse la sentencia de primera instancia, por cuanto no existe daño antijurídico, comoquiera la Sala no constata que la DIAN haya orientado a Intercolombia S.A. E.S.P. a realizar la liquidación de sanción por extemporaneidad, pues no puede arribarse a esta conclusión si se considera el ámbito temporal en que ocurrieron los actos señalados, pues la liquidación de la sanción por extemporaneidad se presentó el 26 de mayo de 2016 y el oficio 23937 fue emitido el 2 de septiembre de 2016; además, el concepto no tenía carácter obligatorio, por cuanto aún proferido este concepto la sociedad contribuyente estaba en la posibilidad de presentar el trámite para constituir el saldo a su favor si así lo consideraba, habida cuenta que no existía impedimento legal para ello, sin embargo, como se advierte en el presente caso, y así lo refirió la testigo Ana Beatriz González, la sociedad decidió continuar con la declaración tal y como la había presentado. (...) los conceptos de la DIAN no son obligatorios para los contribuyentes, constituyen un criterio auxiliar de interpretación y producen efectos jurídicos hacia futuro (...) Si bien es cierto, es un derecho del contribuyente el recibir orientación sobre las normas tributarias, el hecho de interpretar una norma en determinado sentido no es constitutivo de falla en el servicio, por cuanto se advierte que no tenía carácter vinculante para el contribuyente y que éste estaba en la libertad de acoger o no el criterio expuesto por la entidad. Ahora, si en discernimiento del contribuyente era que esa interpretación lo afectaba jurídicamente o tenía la potencialidad de crearle una situación jurídica, bien pudo atacarlo a través del medio de control de nulidad buscando el restablecimiento de su derecho. (...)”

**FALLA EN EL SERVICIO – No probada / INTERPRETAR UNA NORMA EN DETERMINADO SENTIDO EN CONCEPTO NO VINCULANTE - No es constitutivo de falla en el servicio / INTERPRETACIÓN FAVORABLE DE UNA NORMA – No aplica a situaciones jurídicas consolidadas / ROMPIMIENTO DE IGUALDAD FRENTE A LAS CARGAS PÚBLICAS – No configurada / VULNERACIÓN DEL PRINCIPIO DE CONFIANZA LEGÍTIMA – No probada**

**Problema jurídico 2:** *“¿Resultaba posible jurídicamente la aplicación de un criterio doctrinal favorable a una liquidación de sanción presentada voluntariamente cuyo término para corrección voluntaria, con el fin de establecer saldo a favor, había transcurrido completamente para cuando ocurrió el cambio de doctrina favorable?”*

**Tesis 2:** “(...) la declaración de la sanción por extemporaneidad quedó en firme, al menos en lo que respecta a la posibilidad de realizar corrección voluntaria que disminuía el impuesto a pagar o aumentaba el saldo a favor y, posterior a ello, se emitió un criterio interpretativo más favorable que no le resultaba aplicable, y no se advierte el alegado rompimiento de la igualdad frente a las cargas públicas, ni vulneración del principio de confianza legítima. (...) La interpretación favorable de una

norma no puede aplicarse a una situación jurídica consolidada. (...) el Estatuto Tributario establece en su artículo 589, la posibilidad de corrección para establecer un mayor saldo a favor siempre que esta no esté en firme, pues una vez se encuentre en firme no se puede solicitar modificación ni por el contribuyente ni por la DIAN, efecto para el cual, la ley contempla una disposición especial que establece que este trámite debe hacerse dentro del año siguiente al vencimiento del término para presentar la liquidación, de manera que vencido este plazo debe hablarse de una situación jurídica consolidada, al menos con respecto a este tipo de corrección, en la medida en que transcurrido el tiempo señalado en la norma el contribuyente pierde la posibilidad de incrementar su saldo a favor, por lo tanto, el criterio de interpretación favorable no le es aplicable, comoquiera que no tiene efectos retroactivos, ni categoría legal capaz de modificar los términos señalados en la norma tributaria. (...) no se advierte el alegado rompimiento de la igualdad frente a las cargas públicas, porque: la declaración de corrección fue voluntaria; aun después de conocer la posición contenida en el oficio 23937 de 2 de septiembre de 2016 fue decisión de la sociedad mantener la liquidación en los términos en que se había presentado; la liquidación estuvo acorde con el criterio doctrinal de la DIAN para el año 2016; pese a que el concepto esgrimido por la entidad no era obligatorio el contribuyente lo adoptó y mantuvo su liquidación, adquiriendo firmeza con respeto a la posibilidad de voluntariamente corregirla para aumentar el saldo a favor. Tampoco advierte la Sala vulneración del principio de confianza legítima, pues es precisamente por seguridad jurídica que la ley establece términos para que los contribuyentes realicen correcciones, de manera que no queden situaciones jurídicas indefinidas en el tiempo, y la doctrina de la DIAN no le era obligatoria, por lo que si bien es cierto se advierte que existió un criterio interpretativo en relación con la forma de liquidar la sanción por extemporaneidad del impuesto sobre la renta para la equidad CREE, más favorable para el contribuyente en cuanto no contemplaba la sobretasa, esta situación no comporta la configuración de un daño antijurídico, pues fue decisión del contribuyente mantener la liquidación en la forma inicialmente presentada. (...)"

### **CONDENA EN COSTAS – Procedencia / CONDENA EN COSTAS – Es insuficiente el hecho de resultar vencido en el proceso**

**Problema jurídico 3:** *“¿Es procedente la imposición de agencias en derecho como parte de las costas del proceso por el solo hecho de haber sido vencido en el proceso?”*

**Tesis 3:** *“(...) no prospera la solicitud de condena en costas deprecada por la pasiva, por cuanto esta jurisdicción para imponer tal carga, asume insuficiente el hecho de resultar vencido en el proceso, contrastado que tiene por finalidad la efectividad de los derechos reconocidos en la Constitución Política. (...)”*

**NOTA DE RELATORÍA:** En cuanto al alcance de los conceptos emitidos por la DIAN, consultar: Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 6 de octubre de 2011, exp. 17885 C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

**FUENTE FORMAL:** Constitución Política (Art. 90); Estatuto Tributario (Art. 588, 589); Ley 1437 de 2011 (Art. 103, 188).

## República de Colombia



### TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DE CUNDINAMARCA SECCIÓN TERCERA – SUBSECCIÓN “C” ORALIDAD

**MAGISTRADA PONENTE: MARÍA CRISTINA QUINTERO FACUNDO**

Bogotá, D. C., veintiuno (21) de octubre de dos mil veintiuno (2021).  
(Proyecto discutido y aprobado en Sala de la fecha)

Expediente	110013343061201900229-01
Sentencia	SC3-10-21-2512
Medio de Control	REPARACIÓN DIRECTA
Demandantes	INTERCOLOMBIA S.A. E.S.P.
Demandados	DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES, DIAN.
Asunto	SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA
Tema	CAMBIO DE DOCTRINA TRIBUTARIA NO GENERA RESPONSABILIDAD. A SITUACIONES JURÍDICAS CONSOLIDADAS EN MATERIA TRIBUTARIA NO LE SON APLICABLES CRITERIOS FAVORABLES DE INTERPRETACIÓN

Trata de recurso de apelación contra sentencia promovido con anterioridad a la Ley 2080 del 25 de enero de 2021; contrastado su artículo 86<sup>1</sup> y artículo 624 del Código General del Proceso – CGP se advierte que la controversia está regida por el Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo – CPACA, en su contenido primigenio que corresponde a la Ley 1437 de 2011. Por tanto, cumplido el procedimiento previsto en su artículo 247, encuentra para que la Sala provea.

#### **I. OBJETO DE LA DECISIÓN**

Desatar el **recurso de apelación** promovido por la activa y pasiva, **contra la sentencia** calendada cinco (05) de agosto de dos mil veinte (2020), proferida por el Juzgado Sesenta y Uno (61) Administrativo del Circuito Judicial de Bogotá, que negó **las pretensiones de la demanda**, con fines a que, en petición de la activa: se revoque y se estimen estas, y en petición de la pasiva, se confirme la decisión y se condene en costas a la demandante.

#### **II. ANTECEDENTES EN PRIMERA INSTANCIA**

## **2.1. ARGUMENTOS Y PRETENSIONES DE LA ACCIONANTE**

Según reseña la demanda,<sup>1</sup> la Sociedad Intercolombia S.A. E.S.P. presentó declaración del Impuesto Sobre la Renta Para la Equidad CREE, correspondiente al año gravable 2015, el día 13 de abril de 2016, en la que liquidó un saldo a favor por valor de \$10.803.340.000.

El día 23 de mayo de 2016 presentó nuevamente la declaración del impuesto liquidando esta vez la sanción por extemporaneidad por valor de \$351.111.000, que, restados al saldo a favor anterior, da como resultado un saldo de \$10.452.229.000.

Se indica en el libelo, que para la fecha de presentación de la declaración extemporánea no se tenía claridad sobre la base para liquidar la sanción, es decir, no existía certeza acerca de la inclusión de la **sobretasa del Impuesto sobre la Renta para la Equidad CREE** como base para liquidar la sanción por extemporaneidad, pero que, en una posición conservadora, la Sociedad procedió a calcular la sanción incluyendo en la base de liquidación dicha sobretasa.

Refiere la demanda que Ana Beatriz González Pérez, funcionaria de la Sociedad Interconexión Eléctrica S.A. E.S.P. Grupo al cual pertenece la Sociedad Intercolombia S.A. E.S.P. de conformidad con los numerales 7, 9 y 15 de la Ley 1607 de 2012, consultó cuál es la base para liquidar la sanción por extemporaneidad en la presentación de la declaración del Impuesto sobre la Renta para la Equidad CREE, y la DIAN, mediante el Concepto 23937 del 2 de septiembre de 2016, contestó: *“La sanción por extemporaneidad en la presentación, deberá liquidarse sobre el impuesto determinado, **así como sobre el anticipo de la sobretasa**, y los demás valores que, como resultado de la depuración, se verán reflejados en la casilla 55 total saldo a pagar por impuesto y por sobretasa del formulario declaración del impuesto sobre la renta CREE año 2015 (...)”*, es decir, confirmó que la liquidación de la sanción por extemporaneidad calculada en la declaración del 23 de mayo de 2016, se encontraba ajustada a derecho y, por tanto, no habría lugar a realizar corrección de la declaración tributaria.

---

<sup>1</sup> Ver folio 2 del cuaderno principal.

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN, cambió su interpretación sobre la liquidación de la sanción por extemporaneidad en la declaración del Impuesto sobre la Renta para la Equidad CREE; y revocó el Concepto nro. 023937 del 2 de septiembre de 2016, expidiendo el Concepto 22171 del 17 de agosto de 2017, en el cual se expresó: *“Por tal razón es necesario modificar la doctrina en este sentido y señalar que para el costo de la no presentación oportuna de la declaración del impuesto sobre la renta para la equidad CREE- por los años en que estuvo vigente la sanción por extemporaneidad **no incluye la sobretasa que debía liquidarse conjuntamente**”*.

Refiere el actor que la anterior modificación, resultó beneficiosa para la Sociedad contribuyente, por lo que acudió a la Solicitud de Devolución por Pago en Exceso y/o pago de lo no debido respecto de la liquidación de la sanción por extemporaneidad que debió ser de \$227.000.000, y no de \$351.111.000 como se expresó en la liquidación, lo que generó un pago en exceso por valor de \$124.111.000.

La Sociedad Intercolombia S.A. E.S.P., en ejercicio del derecho de petición, solicitó ante la DIAN la devolución por pago en exceso y/o pago de lo no debido el día 24 de mayo de 2018; solicitud que fue respondida por la Entidad, indicando que debería acudir al procedimiento establecido en el Estatuto Tributario para la solicitud de devolución de saldos.

La Sociedad Intercolombia S.A. E.S.P. procedió a radicar solicitud de devolución por pago en exceso y/o pago de lo no debido, el día 15 de junio de 2018, mediante consecutivo de cita nro. 12651052, la cual fue negada mediante Resolución nro. 45 del 27 de agosto de 2018, notificada el 29 de agosto de 2018, argumentando que Intercolombia no accionó el procedimiento para corregir la declaración tributaria contemplado en el artículo 589 del Estatuto Tributario.

El 30 de octubre de 2018, la Resolución nro. 45 del 27 de agosto de 2018 quedó en firme, puesto que no se interpuso el recurso de reconsideración contra la misma, por cuanto el término para corregir la declaración según lo establece el artículo 589 del Estatuto Tributario ya se encontraba fenecido, y la discusión en vía gubernativa para pretender la devolución de las sumas pagadas en exceso resultaría infructuosa.

Posteriormente, la sociedad solicitó la revocatoria directa de la Resolución nro. 45 del 27 de agosto de 2018, la cual fue negada a través de la Resolución 1029 del 20 de mayo de 2019, por las mismas razones por las cuales la DIAN rechazó por improcedente la devolución de saldos solicitada.

Como fundamento de la falla en el servicio se indica que la demandante presentó la liquidación por extemporaneidad, de acuerdo con los parámetros definidos para su cálculo en el Concepto nro. 23937 del 2 de septiembre de 2016, por lo cual, **el cambio de posición doctrinario de la Entidad y la pérdida de la oportunidad temporal para corregir la declaración de referencia**, se constituye en una falla del servicio de la DIAN que produjo un daño antijurídico a Intercolombia S.A. E.S.P. con el correlativo enriquecimiento sin causa de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Refiere que el cambio de interpretación de la DIAN indujo a error a la sociedad contribuyente, generándole un perjuicio económico al momento de liquidar su sanción por extemporaneidad, con el cual pagó en exceso la suma de \$124.111.000, por concepto de sanción por extemporaneidad.

Panorama fáctico en contexto del que se formulan como pretensiones las siguientes<sup>2</sup>:

Declarar administrativa y extracontractualmente responsable a la U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN-, de los daños y perjuicios causados a Intercolombia S.A. E.S.P. como consecuencia de la expedición del Concepto nro. 22171 del 17 de agosto de 2017 por parte de la DIAN, a través del cual la Entidad cambió su doctrina y revocó la conclusión del Oficio nro. 023937 del 2 de septiembre de 2016, con el cual Intercolombia liquidó y pagó en exceso la suma de \$124.111.000 por concepto de sanción por extemporaneidad en la presentación de la declaración del impuesto sobre la renta para la equidad -CREE- del año gravable 2015; por lo que, en una clara falla del servicio de la DIAN, ocasionó un daño antijurídico a Intercolombia y el correlativo enriquecimiento sin causa de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Condenar a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN a pagar a Intercolombia a título de indemnización de perjuicios la suma de

---

<sup>2</sup> Folios 1 y 2 del cuaderno principal.

\$124.111.000 ajustada de conformidad con lo dispuesto en el artículo 187 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011.

Condenar en costas a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN de conformidad con lo dispuesto en el artículo 365 del Código General del Proceso, en virtud de su actuación.

## 2.2. CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA.

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN, señaló que lo que pretende el actor es subsanar su error y que por Reparación Directa le devuelvan la suma solicitada a la administración, cuando la acción adecuada para obtener reparación de los perjuicios era la de nulidad y restablecimiento del derecho.

Adujo que los conceptos son interpretaciones de las normas jurídicas tributarias, de obligatorio acatamiento para los funcionarios de la entidad y criterio auxiliar para los contribuyentes, y la posición doctrinal expuesta en los conceptos no es antijurídica, si se tiene en cuenta que los conceptos nunca fueron demandados ante la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo.

Propuso las excepciones previas de: i) **inepta demanda por indebida escogencia del medio de control**: ya que el demandante matiza la pretensión, alegando un presunto daño por la expedición del concepto 22171 de 17 de agosto de 2017, cuando lo que realmente persigue es la diferencia de la sanción por extemporaneidad, entre lo pagado y lo que considera debió pagar, por lo que la acción procedente era la de nulidad y restablecimiento del derecho; ii) **caducidad**: teniendo en cuenta que la pretensión en este caso era la de nulidad y restablecimiento del derecho, la oportunidad para accionar, de conformidad con el artículo 164 de la Ley 1437 de 2011, era dentro de los 4 meses contados a partir del día siguiente a la ejecutoria de la Resolución nro. 45 de 27 de agosto de 2018, esto es, 4 meses a partir del 30 de octubre de 2018, por lo que el término de caducidad vencía el 28 de febrero de 2019 y la demanda solo fue presentada el 16 de agosto de 2019. Indicó que, incluso, si se contara el término de caducidad a partir del último concepto emitido por la DIAN, esto es, el nro. 2017022171 de 17 de agosto de 2017, los 4 meses vencían en el mes de diciembre de 2017 y la demanda fue presentada el 16

de agosto de 2019. También propuso las excepciones de: culpa exclusiva de la víctima, ya que se puso con sus propios hechos y actuaciones en condiciones de soportar el daño.

Finalmente, indicó que la declaración fue presentada el 23 de mayo de 2016, antes de radicar la solicitud de consulta y mucho tiempo antes de emitir la respuesta a esta consulta, no siendo de recibo el argumento de la demandante de que la entidad indujo a error en la liquidación de la sanción por extemporaneidad, pues esta fue presentada 4 meses antes.

### **2.3. SENTENCIA OBJETO DE ALZADA**

El Juez Sesenta y Uno (61) Administrativo del Circuito Judicial de Bogotá, en providencia del 5 de agosto de 2020<sup>3</sup>, negó las pretensiones de la demanda y se abstuvo de condenar en costas, para lo cual señaló, en primer lugar, sobre el régimen de responsabilidad aplicable y precisó los eventos en los que jurisprudencialmente ha procedido la responsabilidad por los daños derivados de actos administrativos.

A continuación, señaló que estaba descartada la existencia de un daño antijurídico en cuanto no se encuentra una lesión a un bien jurídico tutelado que la parte actora no esté en el deber de soportar, por las siguientes razones:

- La evidencia da cuenta de una declaración realizada voluntariamente por la demandante en la que liquida y paga un valor por presentación extemporánea de la declaración de renta CREE 2015-1, incluso antes de que la DIAN emitiera el concepto que alega lo llevó a error bajo un supuesto normativo que en su momento estuvo vigente.

- El referido concepto del 2 de septiembre de 2016 regía desde su expedición y hacia el futuro, razón por la cual no puede concebirse como fuente de derecho susceptible de demandarse como origen de un presunto daño derivado de un pago que nació en una liquidación que libre y voluntariamente ejecutó Intercolombia S.A. E.S.P. antes de su expedición.

- La liquidación efectuada por Intercolombia S.A. E.S.P. goza de presunción de veracidad bajo el artículo 746 del Estatuto Tributario, por lo que NO puede

---

<sup>3</sup> Folios 1 continuación del cuaderno principal



afirmarse a la luz de la ley que exista un pago excesivo a cargo de la accionante y a favor de la accionada.

- En gracia de discusión, obviando la presunción de veracidad de la liquidación y pago del impuesto por la voluntad de la actora antes de septiembre de 2016, no puede hablarse de pérdida de oportunidad de impetrar la devolución en los términos del artículo 589 del Estatuto Tributario, pues nada impedía a Intercolombia que dentro del año establecido solicitara la devolución y/o demandara incluso la nulidad del concepto de la DIAN, como acto administrativo, tal como lo refirió la testigo testigo Ana Beatriz González Pérez quien indicó que no existía un impedimento para presentar la solicitud de devolución por contarse con término legal al efecto y, por lo tanto, no puede hablarse de daño antijurídico que no deba soportar una persona, en la teoría de la responsabilidad extracontractual, cuando este nace de su propia inacción.

- Aunque los conceptos emitidos por la DIAN en principio tienen un carácter vinculante, pueden demandarse como actos administrativos en cuanto no están por encima de la ley. Su presunción de legalidad puede derrotarse en sede de nulidad y restablecimiento del derecho, solicitando dentro del año establecido en el precitado 589 la devolución de lo pagado presuntamente en exceso.

- De acuerdo con algunos doctrinantes era clara la lectura del artículo 641 del Estatuto Tributario en la que se indicaba que las sanciones de extemporaneidad solo debían calcularse sobre el valor equivalente al "impuesto a cargo", máxime cuando en el formulario 140 del año gravable 2015 la DIAN no diseñó ningún renglón específico para determinar lo que sería el equivalente al "impuesto a cargo" por concepto del CREE más su sobretasa, de modo tal que para obtener el "impuesto a cargo" solo era necesario tomar el valor del renglón 48 (impuesto del CREE) más el valor del renglón 49 (Sobretasa al CREE) menos el valor del renglón 50 (Descuento por impuesto pagado en el exterior). De esa forma, **la base para liquidar la sanción de extemporaneidad en el renglón 56 del formulario 140 debería ser obtenida de la operación antes indicada (renglones 48+49-50), pero nunca se tendría que tomar como base el valor que llegue a figurar en el renglón 55 (Total saldo a pagar por impuesto y por sobretasa) pues ese es un renglón que estaría afectado con los saldos a favor de periodos**

**anteriores, con las autoretenciones del CREE y hasta con los anticipos de la sobretasa al CREE que suman y/o restan<sup>4</sup>.** Así que, como ya se mencionó, fue más la voluntad en la liquidación y su propia interpretación la que dio lugar a un acto tributario cuya veracidad no se puede discutir hoy.

- La interpretación que tenía la entidad privada al liquidar y pagar la sanción de extemporaneidad de la declaración de renta CREE coincidió con un concepto que fue discutido por la doctrina en su tiempo, sin que con esa coincidencia se le restara la posibilidad de realizar una solicitud en los términos y con la oportunidad dada en la ley.

- Señaló que la forma en que se hizo la liquidación y pago por Intercolombia S.A. E.S.P. obedeció en su momento a la normativa vigente, de modo tal que no es viable hablar de ilegalidad retrotrayendo los efectos de un concepto 22171 emitido solo hasta el 17 de agosto de 2017 la DIAN.

- Por último, indicó que los actos administrativos pueden generar daños antijurídicos, que, excepcionalmente, al no debatir la legalidad de estos, pueden ser reclamados en reparación directa, sin embargo, este no es el caso ya que (i) Los perjuicios que se pretenden a través de la reparación directa se derivan de un acto tributario cuya veracidad impide concluir la existencia de un pago excesivo; (ii) En cuanto al concepto de septiembre de 2016 proferido por la DIAN, sin discutir la legalidad, porque no es propia esta pretensión del presente juicio, no se demostró que su expedición generara la desproporción de cargas públicas por parte de la administración, lo claro en este caso es que la entidad actora tuvo iguales oportunidades para impetrar los recursos de ley y si no lo hizo, este hecho no es atribuible a la hoy accionada; (iii) no se está ante la reparación de los perjuicios derivados de la revocatoria directa o anulación de un acto administrativo favorable al administrado, sin el lleno de los requisitos legalmente establecidos para ello; (iv) Aun si se desconociera la presunción de veracidad del acto tributario de la liquidación efectuada por el actor y se pensará que se pretende la reparación de perjuicios generados a partir de la expedición y ejecución de un acto administrativo revocado directamente por la entidad, debe señalarse que el concepto del 2 de septiembre de 2016 bajo el oficio nro. 23937, fue revocado el 17 de agosto de 2017 por la DIAN con el concepto 22171 y la reparación de los perjuicios no se deriva de la revocatoria directa o anulación de ese acto administrativo y, aún si así fuera, el término para

---

<sup>4</sup> <https://actualicese.com/calculo-de-la-sancion-de-extemporaneidad-en-declaracion-del-cree-y-su-sobretasa-dian-omite-doctrina-equivocada/>

demandar caducó antes de impetrarse esta acción; v) No se cumple con los presupuestos para establecer la responsabilidad de la entidad demandada ante la ausencia de elementos que configuren el daño antijurídico, seguido a ello se observa que no existe una desproporción de las cargas públicas.

## **2.4. RECURSO DE APELACIÓN**

### **2.4.1. Recurso de apelación presentado por la activa.**

**La activa pretende se revoque la sentencia de primera instancia y, en su lugar, acceda a las pretensiones de la demanda<sup>5</sup>**, y argumenta en sustento como cargos contra la providencia objeto de alzada:

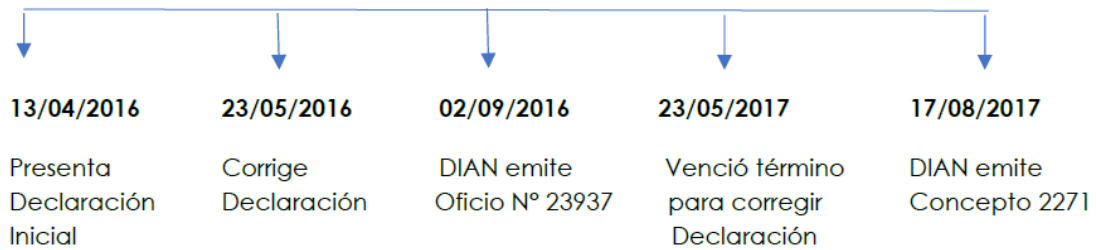
Primeramente, refiere los antecedentes que dieron lugar a la materialización del daño, y precisó que sin lugar a dudas y con fundamento en el art. 264 de la Ley 223 de 1995, y art. 193 de la Ley 1607 de 2012, el Oficio nro. 23937 del 2 de septiembre de 2016 orientó a Intercolombia sobre la liquidación de la sanción, y al momento de cambiar la doctrina de la DIAN quedó en evidencia el daño antijurídico ocasionado con la información y la respuesta dada por la entidad a la funcionaria del grupo al que pertenece Intercolombia, quien acudió para que le brindara orientación de acuerdo con lo señalado en el artículo 193 de la Ley 1607 de 2012, que regula los derechos de los contribuyentes, entre ellos, recibir información efectiva y actualizada sobre las normas sustanciales, procedimientos y doctrina vigente.

Mencionó que Intercolombia tenía derecho a elevar consultas para conocer la interpretación oficial de la DIAN en una situación que generaba incertidumbre como contribuyente, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 264 de la Ley 223 de 1995 que estuvo vigente hasta la derogatoria de la norma por el artículo 122 de la Ley 1943 de 2018, por lo que esa respuesta de la DIAN, como Acto Jurídico vigente durante los años 2016 y 2017, amparó el actuar de la demandante y sí era vinculante.

Expuso la siguiente línea de tiempo:

---

<sup>5</sup> Cd c. continuación del principal.



Y señaló que el término de un año para corregir la declaración contemplado en el artículo 589 del Estatuto Tributario Nacional, transcurrió con normalidad (venció el 23 de mayo de 2017) sin que se presentara ninguna modificación a la declaración correspondiente al año gravable 2015.

Destacó el contenido del artículo 589 del E.T. y señaló que el oficio nro. 23937 expedido el 2 de septiembre de 2016 si bien no fue proferido con anterioridad a la presentación de la declaración de corrección del 23 de mayo de 2016, fue emitido dentro del término dispuesto por el legislador tributario para corregir nuevamente si fuera necesario, a fin de adecuar la liquidación de la sanción por extemporaneidad inicialmente liquidada. Y que Intercolombia, de acuerdo con su derecho a acogerse y apegarse a la postura doctrinal de la DIAN, no tuvo reparos para cuestionar la legalidad del acto, y todo lo contrario, entendió ajustado a derecho su proceder.

Agregó, que una vez publicado el nuevo concepto 2271 del 17 de agosto de 2017, por medio del cual la DIAN cambió su doctrina, entendiendo que Intercolombia había pagado de más, procedió a desplegar el procedimiento tributario para solicitar en devolución el saldo pagado en exceso, y la respuesta de la Administración de Impuestos fue que se había realizado por fuera del término, por cuanto tenía solo un (1) año posterior a la presentación de la declaración, para corregir disminuyendo el saldo a pagar, tal y como lo consagra el art. 589 del E.T., y luego solicitar la devolución.

Que, así las cosas, se configuró una situación que le daba a la Sociedad la posibilidad de reclamar el dinero pagado de más o de manera indebida por concepto de sanción por extemporaneidad, pero que a la luz de la oportunidad establecida en el Estatuto Tributario se encontraba por fuera del término para corregir la declaración tributaria y solicitar en devolución; pero no por esto dejó de sufrir un daño antijurídico o lesión patrimonial en \$124.111.000.

Precisó en cuanto al rompimiento de la igualdad frente a las cargas públicas, que Intercolombia S.A. E.S.P. no tuvo la posibilidad material de reclamar en devolución la suma pagada en exceso por concepto de sanción por extemporaneidad, pues al hacerlo, la DIAN esgrimió que debía efectuar la corrección de la declaración del CREE del año 2015 dentro del año siguiente al vencimiento del término para presentar la declaración, situación que se tornó imposible jurídicamente puesto que al proferirse el cambio de doctrina de la DIAN ya había fenecido la oportunidad para corregir.

En cuanto a la defraudación del principio de confianza legítima, indicó que el daño aquí se tornó antijurídico debido a que Intercolombia S.A. E.S.P., amparada en el principio de seguridad jurídica y confianza legítima encontró bien liquidada la sanción por extemporaneidad calculada en su declaración privada del 23 de mayo de 2016, cuando al consultarle a la DIAN ésta señaló la base sobre la cual debía calcularse y frente a lo cual, la Sociedad no tuvo que realizar una corrección a su declaración, por lo que, existe una relación de causalidad entre la doctrina inicial del Concepto nro. 23937 del 2 de septiembre de 2016 y el cambio de tesis en el cual se revocó el mismo y se expidió el Concepto nro. 22171 del 17 de agosto de 2017, y el pago realizado de manera indebida y con el cual Intercolombia tuvo que soportar una disminución en su patrimonio que no tenía por qué asumir. Sumado a que cuando solicitó la devolución por pago en exceso y/o de lo no debido esta le fue negada válidamente en tanto estaba por fuera del término legal para corregir.

**2.4.2. Recurso de apelación presentado por la pasiva, DIAN.** Se contrae únicamente a atacar la negativa del juez de primera instancia de condenar al demandante al pago de agencias en derecho. El cual sustentó en que la DIAN en virtud del derecho de postulación exigido para el medio de control de reparación directa, compareció al proceso a través de apoderada judicial quien efectuó todas las gestiones y actuaciones procedentes en el proceso, reuniéndose los requisitos para efectuar dicha condena.

### **III. TRÁMITE PROCESAL EN SEGUNDA INSTANCIA**

**3.1.** Con proveído del 12 de julio de 2021, **se admitieron los recursos de apelación promovidos por la activa y pasiva**, y se dispuso que a partir del día siguiente a la ejecutoria de la presente providencia y en caso de no mediar

solicitud probatoria por las partes, se corriera traslado para alegar de conclusión y traslado al Ministerio Público por el término de diez (10) días sin retiro del expediente (Expediente Digital SAMAI).

**3.1.1.** Dentro de la oportunidad legal, la apoderada de la DIAN presentó alegatos de conclusión en los cuales reiteró que procedía la condena en costas por agencias en derecho en contra de la activa en la sentencia de primera instancia, teniendo en cuenta que la sentencia apelada negó las pretensiones de la demanda. A continuación, enumeró las actuaciones llevadas a cabo por la pasiva dentro del presente proceso, del cual concluyó que existían suficientes elementos para que el *a quo* condenara.

En cuanto al fondo de la controversia, refirió que la demandante inició el trámite establecido para obtener devolución de la suma pagada en exceso, solicitud frente a la que la administración se pronunció y frente a la cual no se interpuso recurso obligatorio de reconsideración, y como no lo hizo, el acto quedó en firme y goza de presunción de legalidad, además que quedó demostrado que la DIAN no indujo a la sociedad en error al momento de calcular la sanción y que los conceptos de la DIAN son obligatorios para la DIAN pero no para los contribuyentes.

#### **IV. CONSIDERACIONES DE LA SALA**

**4.1.1.** Se reitera la competencia de esta Corporación para conocer del recurso que nos ocupa, contrastado que se trata de apelación de sentencia proferida en primera instancia por Juez Contencioso Administrativo, dentro de proceso promovido en vigencia del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo –CPACA, que dispone en su artículo 153:

***“(…) Los tribunales administrativos conocerán en segunda instancia de las apelaciones de las sentencias dictadas en primera instancia por los jueces administrativos y de las apelaciones de autos susceptibles de este medio de impugnación, así como de los recursos de queja cuando no se conceda el de apelación o se conceda en un efecto distinto del que corresponda.”*** (Suspensivos, subrayado y negrillas fuera de texto).

**4.1.2.** Encuentran satisfechos los requisitos de sustentación clara, suficiente y pertinente de los recursos de apelación, en contraste con la sentencia que es objeto del mismo. Requerimiento que tiene fundamento normativo en los incisos 3º y 4º del numeral 3º del artículo 322 del Código General del Proceso - CGP, en cuanto disponen que, *tratándose de la apelación de una sentencia,*

*el recurrente debe precisar, de manera breve, los reparos concretos que le hace a la decisión y para su sustentación será suficiente que el apelante exprese las razones de su inconformidad con la providencia objeto de alzada.*

Premisa a la que agrega, el artículo 320 del mismo estatuto procesal que prescribe:

*“(…) El recurso de apelación tiene por objeto que el superior examine la cuestión decidida, únicamente en relación con los reparos concretos formulados por el apelante, para que el superior revoque o reforme la decisión.  
(…)”*

Habiendo precisado el Consejo de Estado en el reseñado contexto normativo, *que quien tiene interés en que el asunto sea analizado de fondo debe señalar cuales fueron los yerros o desaciertos en que incurrió el juez de primera instancia al resolver la Litis presentada<sup>6</sup>.*

#### **4.1.3. Destacan cumplidos los presupuestos procesales del medio de control de reparación directa.**

**4.1.3.1. Cuestión previa.** Para efectos de precisar por qué la presente controversia debe analizarse bajo el medio de control de reparación directa, deben tenerse en cuenta las siguientes previsiones:

De acuerdo con el sustento fáctico de la demanda, con la expedición del concepto nro. 2271 de 17 de agosto de 2017, que cambió la doctrina y revocó la conclusión del Oficio nro. 023937 de 2 de septiembre de 2016, **se le ocasionó a Intercolombia** un daño antijurídico que no estaba obligada a soportar, por cuanto al momento de solicitar dicha suma en devolución el argumento de la administración se circunscribió a exigirle a la Sociedad la corrección de la declaración según lo preceptuado en el artículo 589 del ET, cuya oportunidad de tan solo un (1) año estaba claramente fenecida, con lo cual el contribuyente no tenía mecanismo contemplado en el procedimiento tributario para lograr la efectiva devolución del mayor valor pagado a causa del actuar de la DIAN.

---

<sup>6</sup> **IBIDEM.** Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Tercera, Subsección A, Sentencia del 31 de enero de 2019, Rad.66001-23-31-000-2012-0027 (52663) C.P. María Adriana Marín.

La demandada consideró que en el presente caso se configuraba la excepción de inepta demanda por indebida escogencia del medio de control, por cuanto el medio procedente era el de nulidad y restablecimiento del derecho y que el término de caducidad era de 4 meses, en consecuencia, también había operado la caducidad.

Se debe precisar que esta excepción fue resuelta por la juez de primera instancia en audiencia inicial celebrada el 29 de julio de 2020, en donde determinó el alcance de la excepción de indebida escogencia de la acción de acuerdo con las disposiciones de la Ley 1437 de 2011, en especial lo establecido en su artículo 171, y consideró que no le asistía razón a la demandada, pues las pretensiones se encuadran en los presupuestos del artículo 140 de la Ley 1437 de 2011, ya que no se pretende la declaración de nulidad o ilegalidad de los actos administrativos, sino por el contrario la reparación de los presuntos daños causados con la expedición del citado concepto, y las presuntas consecuencias que trajo para la hoy demandante en la consolidación de un presunto daño antijurídico, en consecuencia, **el despacho declaró no probada la excepción de inepta demanda por indebida escogencia de la acción.**

Seguidamente, se ocupó de la excepción de caducidad y teniendo en cuenta que el medio de control de reparación directa era el correspondiente al caso, concluyó que el término de caducidad es dos años contados a partir del día siguiente de la acción u omisión causante del daño.

La apoderada de la pasiva interpuso recurso de apelación contra la decisión de negar las anteriores excepciones previas, el que fue concedido en el efecto devolutivo, ordenándose la remisión del proceso al Tribunal Administrativo de Cundinamarca, sin embargo, revisados los archivos contenidos en el Cd remitido por el juzgado de primera instancia, el cual contiene las actuaciones a partir de la audiencia inicial, no se advierte constancia de remisión del expediente y tampoco se advierte que haya otra radicación en segunda instancia, además de la que por esta providencia se resuelve.

Por lo tanto, se advierte que si bien el recurso de apelación fue concedido, el expediente no fue remitido al superior para su resolución y el proceso continuó sin que las partes se pronunciaran, hasta que se profiera sentencia, y se concediera el recurso contra fallo.



En ese orden, advierte la Sala que fue criterio de la juez *a quo* el establecer que el medio de control procedente era el de reparación directa, decisión que quedó firme al no haberse remitido el proceso para la correspondiente apelación y ante el silencio de las partes en los alegatos de primera instancia, por lo tanto, la Sala se limitará a los aspectos de apelación, partiendo de que el medio de control no es objeto de cuestionamiento en la apelación contra sentencia.

**4.1.3.2.** Conjugado en lo que corresponde al primero, que la caducidad en el caso en concreto se rige por el literal i) del numeral 2) del artículo 164 del CPACA y en marco del mismo, el plazo de dos (2) años para el *sub judice* se contabilizará a partir del acaecimiento del daño. En este caso, la caducidad del medio de control deberá contarse a partir de que la Resolución nro. 45 de 27 de agosto de 2018 quedó en firme, es decir, el 30 de octubre de 2018, por lo que a partir de este acto la sociedad tuvo certeza que no le sería devuelto el saldo reclamado, por lo tanto, el término de caducidad se vencería en principio el 31 de octubre de 2020, como la demanda fue presentada el 16 de agosto de 2019, fue interpuesta en tiempo (fl. 1 c. principal).

Sumado a lo expuesto, se tiene que el término de caducidad estuvo suspendido entre el 27 de mayo de 2019 y el 23 de julio de 2019, fecha el cual se declaró fallida la audiencia de conciliación convocada por el demandante, de acuerdo con constancia expedida por la Procuraduría 168 judicial I para asuntos administrativos (fls. 66 a 67 c. principal).

**4.1.3.3.** Así mismo y en lo que concierne a la legitimación procesal en la causa **por activa**, se tiene que, en reparación directa, esta se da con la invocación del accionante de ser víctima directa o indirecta del evento dañoso. En el presente caso conforma el extremo demandante, Intercolombia S.A. E.S.P, quien aduce haber sufrido daño antijurídico por el cambio de doctrina de la DIAN, que afectó el saldo declarado, haciéndolo pagar, según aduce, en exceso.

En cuanto a la legitimación **por pasiva**, por ser la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN- la entidad a la que le atribuye el daño antijurídico que se aduce padeció la activa, se encuentran legitimada para ser objeto de demanda.

4.1.3.4. No se advierte irregularidad que configure nulidad procesal, comoquiera que, contrastada la actuación surtida en primera y segunda instancia, avizora que sometió a las ritualidades establecidas en el Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo - CPACA, para el proceso ordinario.

## 4.2. LÍMITES A LA COMPETENCIA DEL JUEZ DE SEGUNDA INSTANCIA

4.2.1. La alzada que nos ocupa debe ser resuelta con sujeción a los argumentos de inconformidad invocados por las recurrentes, advertido conforme precisó antes, que se rige por la Ley 1437 de 2011, y de manera supletoria o de aplicación subsidiaria por el Código General del Proceso - CGP, y por consiguiente, destaca que en este último, el tópico encuentra reglamentado en el artículo 328 así:

*“(...) El juez de segunda instancia deberá pronunciarse solamente sobre los argumentos expuestos por el apelante, sin perjuicio de las decisiones que deba adoptar de oficio, en los casos previstos por la ley.*

*Sin embargo, cuando ambas partes hayan apelado toda la sentencia o la que no apeló hubiere adherido al recurso, el superior resolverá sin limitaciones.*

*En la apelación de autos, el superior sólo tendrá competencia para tramitar y decidir el recurso, condenar en costas y ordenar copias.*

*El juez no podrá hacer más desfavorable la situación del apelante único, salvo que en razón de la modificación fuera indispensable reformar puntos íntimamente relacionados con ella.*

*En el trámite de la apelación no se podrán promover incidentes, salvo el de recusación. Las nulidades procesales deberán alegarse durante la audiencia.” (Suspensivos, subrayado y negrilla fuera de texto).*

Por consiguiente, la habilitación Juez de Segunda Instancia para resolver en sede de apelación sin limitaciones, encuentra condicionada a que **ambas partes** hayan impugnado **toda** la sentencia.

Contrastado el caso en concreto, el enunciado condicionamiento para abordar sin límites el estudio de la sentencia objeto de apelación, no encuentra cumplido; es así por cuanto, aunque en el presente caso están apelando tanto

activa como pasiva, los argumentos de la demandada están circunscritos solamente a la activa sea condenada en costas.

**4.2.2. Los límites a la competencia del juez de segunda instancia, se exceptúan en virtud al deber de control de legalidad**, comoquiera que el aparte final del inciso primero de la transcrita disposición consigna “(...) *sin perjuicio de las decisiones que deba adoptar de oficio, en los casos previstos por la ley.*”, y en punto del que precisa señalar, circunscribiendo el concepto de **decisiones que debe adoptarse de oficio por mandato de la ley**, que enlistan primeramente las **nulidades procesales**, en marco del artículo 137 del C.G.P. y, seguidamente, las **excepciones mixtas**, por cuanto comportan nulidad o imposibilidad para decidir de fondo el asunto, y que se definen como excepciones previas que por su carácter asumen como perentorias, a saber, **cosa juzgada, caducidad, transacción, conciliación y falta de legitimación en la causa**.

**4.2.3. Asimismo, asume como excepción a la competencia limitada del juez de segunda instancia, la subregla de hermenéutica comprensiva del recurso de apelación**, teniendo como precedente de autoridad, Sentencia de Unificación del Consejo de Estado, conforme a la cual, la competencia del juez de segunda instancia frente al recurso de quien actúa como apelante único, de controvertir un aspecto global de la sentencia, comprende todos los asuntos contenidos en ese rubro general, aunque de manera expresa no se hayan referido en el recurso de alzada. Puntualizó el Alto Tribunal así:

*“(...) si se apela un aspecto global de la sentencia, el juez adquiere competencia para revisar todos los asuntos que hacen parte de ese aspecto más general, aunque de manera expresa no se haya referido a ellos el apelante único. Lo anterior, desde luego, sin perjuicio de la potestad que tiene el juzgador de pronunciarse oficiosamente sobre todas aquellas cuestiones que sean necesarias para proferir una decisión de mérito, tales como la caducidad, la falta de legitimación en la causa y la indebida escogencia de la acción, aunque no hubieran sido propuestos por el apelante como fundamentos de su inconformidad con la providencia censurada.*

*En el caso concreto, la entidad demandada apeló la sentencia de primera instancia con el objeto de que se revisara la decisión de declararla administrativamente responsable (...), y de condenarla a pagar indemnizaciones en cuantías que, en su criterio, no se compadecen con la intensidad de los perjuicios morales padecidos por algunos de los demandantes.*

*En consecuencia, la Sala, atendiendo al criterio expuesto y a la prohibición de la reformatio in pejus, revisará todos aquellos aspectos que son desfavorables a la entidad demandada y que son consecuencia directa de la declaratoria de su responsabilidad, lo cual incluye -en el evento de ser procedente- no solo la condena por perjuicios morales, sino también por perjuicios materiales en la modalidad de lucro cesante.”<sup>7</sup>*

**Concluyendo**, se tiene decantando en el caso en concreto, que no resulta necesario asumir de oficio ejercicio de control de legalidad conforme a decisión parcial que antecede (4.1.3.4.).

### **4.3. FIJACIÓN DEL DEBATE.**

**4.3.1. La controversia se suscita en esta instancia, en sede de la activa**, porque en su criterio, la DIAN le orientó sobre la liquidación de la sanción, y al momento de cambiar la doctrina quedó en evidencia el daño antijurídico ocasionado con la información suministrada; porque el término de un año para corregir la declaración señalado en el artículo 589 del Estatuto Tributario Nacional venció el 23 de mayo de 2017, sin que se presentara ninguna modificación a la declaración correspondiente al año gravable 2015, y el Oficio nro. 23937 expedido el 2 de septiembre de 2016 si bien no fue proferido con anterioridad a la presentación de la declaración de corrección del 23 de mayo de 2016, fue emitido dentro del término dispuesto por el legislador tributario para corregir nuevamente si fuera necesario a fin de adecuar la liquidación de la sanción por extemporaneidad inicialmente liquidada.

Se configura la responsabilidad de la administración, además, porque una vez publicado el nuevo concepto 2271 del 17 de agosto de 2017, la entidad solicitó el saldo pagado en exceso, y la respuesta fue que se había realizado por fuera del término, por cuanto tenía solo un (1) año posterior a la presentación de la declaración para corregir disminuyendo el saldo a pagar, tal y como lo consagra el art. 589 del E.T., y luego solicitar la devolución, por lo que si bien se configuró una situación que le daba a la Sociedad la posibilidad de reclamar el dinero pagado de más o de manera indebida por concepto de sanción por extemporaneidad, a la luz de la oportunidad establecida en el Estatuto Tributario se encontraba por fuera del término para corregir la declaración tributaria y solicitar en devolución.

---

<sup>7</sup> IB. Sala Plena. C.P. Danilo Rojas Betancourth. Sentencia del 06 de abril de 2018, Rad. 05001-23-31-000-2001-03068-01(46005).

En consecuencia, Intercolombia S.A. E.S.P. no tuvo la posibilidad material de reclamar en devolución la suma pagada en exceso por concepto, configurándose rompimiento de las cargas públicas y afectando el principio de confianza legítima.

**4.3.2 En tanto, es criterio de la DIAN** que debe emitirse condena por agencias en derecho. Ya que, por su naturaleza, se causan por el simple hecho de comparecer a un proceso judicial como parte, bien sea a través de apoderado judicial o sin él, y que su cuantificación debe realizarse por el operador judicial en consideración a las tarifas fijadas por el Consejo Superior de la Judicatura, y no se exige respecto a ese componente que se demuestre su causación y acreditación mediante mecanismos diferentes a las actuaciones y gestiones obrantes en cada proceso.

**4.3.3. En contraste, el juez de primer grado** se abstuvo de condenar en cosas y encontró que la declaración fue realizada voluntariamente por la entidad demandante en la que liquida y paga un valor por presentación extemporánea de la declaración de renta CREE 2015-1, incluso antes de que la DIAN emitiera el concepto que alega lo llevó a error bajo un supuesto normativo que en su momento estuvo vigente; los efectos del concepto del 2 de septiembre de 2016 regían desde su expedición y hacia el futuro, razón por la cual no puede concebirse como fuente de derecho susceptible de demandarse como origen de un presunto daño derivado de un pago que nació en una liquidación que libre y voluntariamente ejecutó Intercolombia S.A. E.S.P. antes de su expedición, liquidación que goza de presunción de veracidad, de lo que no puede afirmarse que existiera un pago excesivo a cargo del demandante.

En juicio de la juez de primera instancia, tampoco puede hablarse de pérdida de oportunidad de impetrar la devolución en los términos del artículo 589 del Estatuto Tributario, pues nada impedía a Intercolombia que dentro del año establecido solicitara la devolución y/o demandara incluso la nulidad del concepto de la DIAN, pues aunque los conceptos emitidos por la DIAN, en principio tienen un carácter vinculante pueden demandarse como actos administrativos en cuanto no están por encima de la ley.

**4.3.3. En el descrito panorama fáctico procesal se tiene como problemas jurídicos:**

¿Se configura la responsabilidad de la administración en cabeza de la DIAN por una interpretación normativa sobre la forma de liquidar una sanción por extemporaneidad, cuando esta liquidación había sido presentada por el contribuyente antes de la emisión del concepto y, además, la interpretación normativa no era de adopción obligatoria?

¿Resultaba posible jurídicamente la aplicación de un criterio doctrinal favorable a una liquidación de sanción presentada voluntariamente cuyo término para corrección voluntaria, con el fin de establecer saldo a favor, había transcurrido completamente para cuando ocurrió el cambio de doctrina favorable?

¿Es procedente la imposición de agencias en derecho como parte de las costas del proceso por el solo hecho de haber sido vencido en el proceso?

**4.4. ASPECTOS SUSTANCIALES.**

**4.4.1.** En labor de desatar el interrogante planteado **es tesis de la Sala**, que debe confirmarse la sentencia de primera instancia, por cuanto no existe daño antijurídico, comoquiera la Sala no constata que la DIAN haya orientado a Intercolombia S.A. E.S.P. a realizar la liquidación de sanción por extemporaneidad, pues no puede arribarse a esta conclusión si se considera el ámbito temporal en que ocurrieron los actos señalados, pues la liquidación de la sanción por extemporaneidad se presentó el 26 de mayo de 2016 y el oficio 23937 fue emitido el 2 de septiembre de 2016; además, el concepto no tenía carácter obligatorio, por cuanto aún proferido este concepto la sociedad contribuyente estaba en la posibilidad de presentar el trámite para constituir el saldo a su favor si así lo consideraba, habida cuenta que no existía impedimento legal para ello, sin embargo, como se advierte en el presente caso, y así lo refirió la testigo Ana Beatriz González, la sociedad decidió continuar con la declaración tal y como la había presentado.

Si bien es cierto, es un derecho del contribuyente el de recibir orientación sobre las normas tributarias, el hecho de interpretar una norma en determinado

sentido no es constitutivo de falla en el servicio en este caso, por cuanto se advierte que no tenía carácter vinculante para el contribuyente y éste estaba en la libertad de acoger o no el criterio expuesto por la entidad.

Así mismo, en el presente caso, la declaración de la sanción por extemporaneidad quedó en firme, al menos en lo que respecta a la posibilidad de realizar corrección voluntaria que disminuía el impuesto a pagar o aumentaba el saldo a favor y, posterior a ello, se emitió un criterio interpretativo más favorable que no le resultaba aplicable, y no se advierte el alegado rompimiento de la igualdad frente a las cargas públicas, ni vulneración del principio de confianza legítima.

Finalmente, no prospera la solicitud de condena en costas deprecada por la pasiva, por cuanto esta jurisdicción para imponer tal carga, asume insuficiente el hecho de resultar vencido en el proceso, contrastado que tiene por finalidad la efectividad de los derechos reconocidos en la Constitución Política.

**4.4.2.** En fundamento y previo análisis del caso en concreto, se tienen las premisas **normativas**:

**4.4.2.1. El daño antijurídico y su imputación a la entidad pública accionada, son los elementos que estructuran la responsabilidad extracontractual del Estado.** Advertido que si bien el concepto de responsabilidad encuentra integrado por otras nociones particulares<sup>8</sup>, lo que origina el deber de reparar y que asume como esencia de la responsabilidad extracontractual del Estado, es la concurrencia de los precitados elementos de daño antijurídico e imputabilidad a la accionada, en esquema metodológico que impone que el primer supuesto a establecer en los procesos de reparación directa sea la existencia del daño, puesto que de no encontrarse probado, torna no útil cualquier otro juzgamiento, es decir, *“primero se debe estudiar el daño, luego la imputación y finalmente, la justificación del porqué se debe reparar”*<sup>9</sup>.

Paradigma del que precisa indicar, que tiene fundamento constitucional en el **artículo 90 Superior**, comoquiera que dispone, *que el Estado es patrimonialmente responsable por los daños antijurídicos que le sean*

---

<sup>8</sup>Enrique Gil Botero, La Responsabilidad Extracontractual del Estado, European Research Center Of Comparative Law, Bogotá-Colombia, 2015, pg. 38

<sup>9</sup> Juan Carlos Henao, El Daño, Universidad Externado de Colombia 1998, pg 37

*imputables, por la acción o la omisión de las autoridades públicas, e integra con el artículo 2º del mismo ordenamiento, en virtud del cual, las autoridades de la República están instituidas para proteger a todas las personas residentes en Colombia, en su vida, honra, bienes, creencias y demás derechos y libertades.*

Indica la doctrina del Consejo de Estado, en hermenéutica de la precitada normativa, que el juez de la responsabilidad patrimonial del Estado, debe constatar la antijuridicidad del daño y elaborar un juicio de imputabilidad que le permita encontrar un título jurídico de imputación<sup>10</sup>, es decir, no la mera causalidad material, sino *establecer la imputación jurídica*<sup>11</sup> y *la imputación fáctica*<sup>12</sup>, y no distinto concluye la Corte Constitucional<sup>13</sup>.

En ámbito de los esquemas dogmáticos para estudiar la responsabilidad extracontractual del Estado, se tienen como centrales, los siguientes:

- (i) Régimen Subjetivo, se estructura sobre la base de una conducta anormal de la Administración, como resultado del retardo, irregularidad, ineficiencia u omisión. Excluye en principio el daño derivado de actividad peligrosa, y comprende los títulos jurídicos de imputación de *falla del servicio y la falla presunta del servicio*, exigiéndose en el primero probar la falla alegada, mientras que en el segundo se presume.
- (ii) Régimen Objetivo, se estructura sin necesidad de culpa o falla del servicio, por lo que solo exige probar el hecho, el daño y el nexo de causalidad, sin que constituya eximente la diligencia o ausencia de culpa, y comprende los títulos jurídicos de imputación de *riesgo excepcional*, aplicable como regla general a los eventos en que en la causación del daño, media actividad o elemento peligroso, y de *daño especial*, en los eventos en que el daño apareja rompimiento del principio de equilibrio en las cargas públicas.

#### **4.4.2.2. El Título jurídico de imputación por irregularidades en el servicio vial es el de falla en el servicio, exigiendo probar la falla alegada, el daño**

<sup>10</sup> CONSEJO DE ESTADO. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Tercera. Sentencia del 13 de julio de 1993.

<sup>11</sup> imputatio juris

<sup>12</sup> imputatio facti

<sup>13</sup> CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencias C-619 de 2002 y C-918 de 2002.



**y nexo causal entre uno y otro.** Por cuanto si bien en el derecho de daños, el modelo de responsabilidad estatal que adoptó la Constitución de 1991, no privilegió ningún régimen en particular, sino que dejó en manos del juez definir frente a cada caso concreto, la construcción de una motivación que consulte las razones tanto fácticas y jurídicas que den sustento a la decisión que habrá de adoptar<sup>14</sup>, y en secuencia del descrito paradigma, la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo ha dado cabida a la utilización de diversos títulos de imputación, para la solución de los casos propuestos a su consideración, sin que esa circunstancia pueda entenderse como la existencia de un mandato que imponga al juez la obligación de utilizar frente a determinadas situaciones fácticas, un específico título de imputación, por cuanto su uso debe hallarse en consonancia con la realidad probatoria del caso en concreto.

**4.4.2.3. Los conceptos de la DIAN no son obligatorios para los contribuyentes, constituyen un criterio auxiliar de interpretación y producen efectos jurídicos hacia futuro, así lo ha sostenido la jurisprudencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado<sup>15</sup>:**

*“Con respecto al carácter vinculante y los efectos de los conceptos emitidos por la DIAN, esta Sección ha reiterado que **“los conceptos que en ejercicio de las funciones expide la División de Doctrina Tributaria de la Dirección de impuestos Nacionales, constituyen interpretación oficial para los funcionarios de la entidad”** y, **“aunque no son obligatorios para los contribuyentes, si son un criterio auxiliar de interpretación.”** También considerado que aquellos conceptos jurídicos que son capaces de modificar o crear una situación jurídica en cabeza del contribuyente, son considerados actos administrativos, susceptibles de control judicial. Por ende, al tener tal carácter, se les aplica la regla general de irretroactividad de los actos administrativos; **es decir, sólo producen efectos jurídicos hacia el futuro, una vez se han hecho públicos**”*

**4.4.2.4.** Los conceptos de la DIAN no deben considerarse actos administrativos, pues su finalidad, en principio, no es imponer deberes ni otorgar derechos, sin embargo, la Corte Constitucional en la sentencia C-487 de 1996, concluyó que, aunque constituyen la expresión de manifestaciones, juicios, opiniones o dictámenes sobre la interpretación de las normas jurídicas tributarias, en materia aduanera, pueden presentarse determinados factores para que efectivamente se les llegue a considerar un acto administrativo, así lo expresó:

<sup>14</sup> IB. Sentencia del 13 de junio de 2016. Expediente 850012331000200500630-01(37.387). C.P. Carlos Alberto Zambrano Barrera.

<sup>15</sup> Sentencia del 6 de octubre de 2011, exp. 17885 C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

*“Los conceptos, como se vio antes, no constituyen, en principio, una decisión administrativa, es decir, una declaración que afecte la esfera jurídica de los administrados, en el sentido de que se les imponga mediante ellos deberes u obligaciones o se les otorguen derechos.*

**Quando el concepto se produce a instancia de un interesado,** éste queda en libertad de acogerlo o no y, en principio, su emisión no compromete la responsabilidad de las entidades públicas, que los expiden, ni las obliga a su cumplimiento o ejecución. **Por consiguiente, de la circunstancia de que el administrado no se someta a sus formulaciones no puede ser objeto de consecuencias negativas en su contra, diferentes a las que podrían originarse del contenido de las normas jurídicas sobre cuyo entendimiento o alcance se pronuncia el concepto.** No obstante, cuando el concepto tiene un carácter autorregulador de la actividad administrativa y **se impone su exigencia a terceros, bien puede considerarse como un acto decisorio de la Administración,** con las consecuencias jurídicas que ello apareja. En tal virtud, deja de ser un concepto y se convierte en un acto administrativo, de una naturaleza igual o similar a las llamadas circulares o instrucciones de servicio.

*En las condiciones anotadas, entiende la Corte que los conceptos que emite la Subdirección Jurídica de la Administración de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, constituyen la expresión de manifestaciones, juicios, opiniones o dictámenes sobre la interpretación de las normas jurídicas tributarias, en materia aduanera, de comercio exterior o de control de cambios, bien hayan sido producidos a instancia de los administrados, en ejercicio del derecho de petición (art. 25 C.C.A.), o para satisfacer las necesidades o requerimientos de las autoridades tributarias correspondientes. No se les puede considerar, en consecuencia, en principio, como actos administrativos, porque carecen de un poder decisorio, no obstante que, como lo ha sostenido la jurisprudencia constante del Consejo de Estado, pueden tener tal carácter cuando poseen un alcance normativo que se revela por la obligatoriedad de su aplicación por la Administración y por la posibilidad o exigencia de sujeción a ellos de los administrados, con lo cual adquieren la categoría propia de los actos reglamentarios, aunque en un rango inferior a los que expide el Presidente de la República en ejercicio de las facultades del art. 189-11 de la Constitución.”*

**4.4.2.5. El Estatuto Tributario en sus artículos 588 y 589 contempla la posibilidad de corregir las declaraciones tributarias, siempre que no estén en firme,** y el tiempo que el contribuyente tiene para corregir una declaración depende de si la corrección incrementa o disminuye el impuesto a pagar o el saldo a favor.

En el caso del contribuyente que quiere corregir voluntariamente una declaración en la que se incrementa el impuesto o se disminuye el saldo a favor, el artículo 588 del Estatuto Tributario, sin aplicar la modificación

introducida por la Ley 2010 de 2019, otorga un término de 2 años contados desde la fecha en que vence el plazo para declarar, pero antes de que se le haya notificado requerimiento especial o pliego de cargos, así lo dispone la norma:

**“ARTICULO 588. CORRECCIONES QUE AUMENTAN EL IMPUESTO O DISMINUYEN EL SALDO A FAVOR.** Sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 709 y 713, los contribuyentes, responsables o agentes retenedores, podrán corregir sus declaraciones tributarias dentro de los dos años siguientes al vencimiento del plazo para declarar y antes de que se les haya notificado requerimiento especial o pliego de cargos, en relación con la declaración tributaria que se corrige, y se liquide la correspondiente sanción por corrección.”

Ahora, cuando la corrección voluntaria sea para disminuir el impuesto a pagar o para incrementar el saldo a favor del contribuyente, este tiene un año para corregir contado desde la fecha de vencimiento del plazo declarar, según lo señala el artículo 589 del estatuto tributario:

**“ARTICULO 589. CORRECCIONES QUE DISMINUYAN EL VALOR A PAGAR O AUMENTEN EL SALDO A FAVOR.<Artículo modificado por el artículo 274 de la Ley 1819 de 2016. El nuevo texto es el siguiente:>** Para corregir las declaraciones tributarias, disminuyendo el valor a pagar o aumentando el saldo a favor, se deberá presentar la respectiva declaración por el medio al cual se encuentra obligado el contribuyente, dentro del año siguiente al vencimiento del término para presentar la declaración.

*La corrección de las declaraciones a que se refiere este artículo no impide la facultad de revisión, la cual se contará a partir de la fecha de la corrección.”*

Del contenido de las normas reseñadas se concluye que (i) el plazo que tiene el contribuyente para corregir voluntariamente una declaración tributaria, se cuenta desde cuando vence el plazo para declarar, y (ii) que cuando la corrección se hace para disminuir el impuesto a pagar o para incrementar el saldo a favor, el término es menor, pues solo se le otorgó un año de plazo contado desde el vencimiento del plazo para declarar

#### **4.5. CASO CONCRETO**

##### **4.5.1. Aspectos probatorios**

**4.5.1.1.** En secuencia a que el juicio en sede de apelación es limitado, este marco define también el alcance del debate probatorio en segunda instancia, y, en consecuencia, lo fijan los apelantes, para el caso concreto la pasiva, teniendo que la comunidad probatoria es en su integridad documental, se recaudó en primera instancia y reviste eficacia, comoquiera que en esquema normativo del artículo 246 del Código General del Proceso - CGP,<sup>16</sup> no condiciona a que obre en original o copia auténtica, destaca que una vez se agregó al proceso, los sujetos procesales contra los cuales se aduce, no le tacharon de falsa, ni repudiaron de ninguna otra forma su aducción.

Se recaudó, además, prueba testimonial, en audiencia de pruebas realizada ante el juez de primera instancia, el 5 de agosto de 2020, de Ana Beatriz González Pérez, la cual no fue cuestionada o tachada, de manera que no se advierte que exista situación que impida su valoración.

**4.5.1.2.** Revisten relevancia para el debate que se suscita en sede de apelación, los siguientes **medios de prueba:**

Medio de prueba	Contenido	folio
Formulario de Declaración de Impuesto Sobre la Renta para la Equidad CREE de la sociedad Intercolombia S.A. E.S.P. nro. 1403600522512	Correspondiente al año gravable 2015. Contiene un saldo a favor de \$10.803.340 y fecha efectiva de la transacción el 13 de abril de 2016.	Fl. 35 c. principal
Formulario de Declaración de Impuesto Sobre la Renta para la Equidad CREE de la sociedad Intercolombia S.A. E.S.P. nro. 1403602995303	Correspondiente al año gravable 2015. Contiene una sanción por valor de \$351.111.000 y un saldo a favor por \$10.452.229 y fecha efectiva de la transacción 23 de mayo de 2016	Fl. 36 c. principal
Oficio 023937 de septiembre 2 de 2016, sin firma,	En la cual se responde a Ana Beatriz González Pérez, las preguntas de ¿cuál es la base para liquidar la sanción por extemporaneidad en la presentación de la declaración de impuesto sobre la renta para la equidad – CREE? ¿El Impuesto a cargo liquidado en el renglón 49 del formulario o sumado el valor de la sobretasa del renglón 49 del	

<sup>16</sup> **Artículo 246. Valor probatorio de las copias. Las copias tendrán el mismo valor probatorio del original, salvo cuando por disposición legal sea necesaria la presentación del original o de una determinada copia.**

**Sin perjuicio de la presunción de autenticidad, la parte contra quien se aduzca copia de un documento podrá solicitar su cotejo con el original, o a falta de este con una copia expedida con anterioridad a aquella. El cotejo se efectuará mediante exhibición dentro de la audiencia correspondiente.** (Subrayado y negrillas fuera del texto).

<p>proveniente de la Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina de la DIAN</p>	<p>mismo formulario?, en los siguientes términos: <i>“para el caso de la declaración de renta CREE, la sanción por extemporaneidad en la presentación, deberá liquidarse sobre el impuesto determinado <b>así como sobre el anticipo de la sobretasa</b>, y los demás valores que como resultado de la depuración, se verán reflejados en la casilla 55 “total saldo a pagar por impuesto y por sobretasa” del formulario declaración de impuesto sobre la renta CRRE año 2015”</i></p>	<p>Fl. 43 y 44 y 135 y 136 c. principal</p>
<p>Concepto 22171 del 17 de agosto de 2017 de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, emitido por la Subdirección de Gestión Normativa.</p>	<p>Emitido de conformidad con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008, del cuyo contenido se destaca:</p> <p><i>“Solicita se precise el contenido del concepto de 023937 de septiembre 9 de 2016 (sic) en el que se consideró que la sanción por extemporaneidad por la no presentación oportuna por la declaración de impuesto sobre la renta para la equidad – CREE, debe liquidarse sobre el “total saldo a favor por impuesto y sobretasa” y no sobre el “impuesto a cargo”. Por tal razón solicita se aclare que la sanción de extemporaneidad solo procede sin incluir la sobretasa”</i></p> <p>(...)</p> <p><i>Si bien en el oficio 023937 de 2016 al tomar en cuenta este artículo en concordancia con el artículo 22 del Decreto 2243 de 2015 y el artículo 22 de la Ley 1739 de 2014 se dijo que la sanción de extemporaneidad para el caso del impuesto CREE, debía incluir la sobretasa del mismo, analizada nuevamente la disposición que consagra que esa se liquidar sobre “total de impuesto a cargo” y tomando en cuenta la legalidad de la sanción, debe reconocerse que la sobretasa del impuesto sobre la renta para la equidad –CREE, si bien fue establecida a título de este impuesto no era el mismo CREE- durante los años gravables en que estuvo vigente-.</i></p> <p><i>Por tal razón es necesario modificar la doctrina en este sentido y señalar que para el caso de la no presentación oportuna de la declaración de impuesto sobre la renta para la equidad –CREE por los años en que estuvo vigente- la sanción por extemporaneidad no incluye la sobretasa que debía liquidarse conjuntamente. Esto sin perjuicio de los intereses de mora que se generen por el pago una vez vencido el plazo fijado por el gobierno nacional.</i></p> <p>Por lo anterior se revoca la conclusión del Oficio nro. 023397 de septiembre 9 de 2016 (sic) que señala <i>“Por tal razón, la presentación de la declaración del impuesto sobre la renta para la equidad –CRER, así como el pago del impuesto y la sobretasa (anticipo) deberá hacerse dentro de</i></p>	<p>Fls. 45 y 46, 131 a 133 c. principal</p>

	<i>los plazos establecidos por el gobierno nacional, de no hacerlo se incurrirá en extemporaneidad sin perjuicios de los intereses por retardo en el pago, sobre tales valores”.</i>	
Oficio de solicitud de devolución del pago en exceso suscrito por Luis Alejandro Camargo Suan Gerente General de Intercolombia S.A. E.S.P.	<p>Aparece con radicación en la DIAN med IMPTS 15:31 20180524 CORRESPONDENCIA RECIBIDA 15661.</p> <p>Como fundamentos de la solicitud, indicó:</p> <p>Que para la fecha de presentación de la declaración que subsana la extemporaneidad no se tenía claridad sobre la base para liquidar la sanción, es decir, no se tenía certeza sobre tasa del impuesto sobre la renta para la equidad CREE como base para la liquidación de la sanción por extemporaneidad, situación que llevó a que se consultara directamente con la Administración de impuestos de Medellín, debido a que se estaría tramitando la reclamación del saldo a favor correspondiente, manifestó que lo más conservador sería liquidar la sanción tomando como base el impuesto más la sobre tasa del mismo.</p> <p>Así mismo, puso de presente que se solicitó concepto 23937 de 2 de septiembre de 2016, y que se dio respuesta a la consulta sobre la base para liquidar la sanción, así: (...)</p> <p>Indicó, que mediante concepto del 17 de agosto de 2017, la DIAN revocó el concepto enunciado y expresó que la “sanción por extemporaneidad no incluye la sobretasas que debía liquidarse conjuntamente” y que debido al cambio de posición en la doctrina de la DIAN, se genera una alteración en la situación jurídica de la declaración presentada en mayo de 2016 por INTERCOLOMBIA, modificación que beneficia al contribuyente, que hace necesario acudir a la figura de la devolución por pago en exceso y/o indebido, y que antes este cambio, la sanción por extemporaneidad debió ser por valor de \$227.000.000 generándose un pago por exceso de la misma por valor de \$124.111.000.</p> <p>En consecuencia, solicitó:</p> <p>la devolución por el pago en exceso generado en la liquidación de la sanción por extemporaneidad de la declaración de Impuesto Sobre la Renta para la Equidad CREE año gravable 2015, por valor de \$124.111.000.</p>	Fls.38 a 42 c. principal
Oficio UAE DIAN 1-11-243-547 de 28 de mayo de 2018, suscrito por el Jefe de División	En el cual, da respuesta a la solicitud de devolución por pago en exceso, radicado DIAN No. 15661 de fecha 2018/05/24, e indica que es necesario que el contribuyente por medio de apoderado presente solicitud de devolución y/o compensación, cumpliendo los requisitos y	Fls. 47 a 48 c. principal

de Gestión de Recaudo, dirigido a Luis Alejandro Camargo Suan	aportando los documentos pertinentes contenidos en la legislación referida y por los canales y procedimientos dispuestos para ello, señalando que es procedente de oficio dar trámite a una devolución y/o compensación.	
Resolución nro. 45 de fecha 27 de agosto de 2018, por medio de la cual se niega por improcedente una solicitud de devolución, dentro del expediente DI 201520186055 de junio 15 de 2018 de INTERCOLOMBIA S.A. E.S.P. del año gravable 2015-01, pago en exceso.	<p>En el cual se consignaron las siguientes consideraciones:</p> <p>(...)</p> <p><i>TERCERO: Para el caso concreto no se configura pago en exceso, ya que se cumplió con la obligación sustancial de pagar el valor liquidado VOLUNTARIAMENTE por el contribuyente. Por lo que se puede concluir que debe mediar un acto administrativo por parte de la administración tributaria que declare como válida la declaración presentada o por haber accionado el procedimiento del artículo 589 E.T. (Decreto 624 de 1989 modificado por la ley 223 de 1995) el cual establecía la obligatoriedad de solicitar Liquidación Oficial de Corrección ante la DIAN, para aumentar su saldo a favor.</i></p> <p><i>CUARTO: que el artículo 853 del Estatuto Tributario consagra que corresponde al Jefe de la Unidad de Devoluciones o de la Unidad de Recaudo encargada de dicha función, proferir los actos para ordenar, rechazar o negar las devoluciones y las compensaciones de los saldos a favor de las declaraciones tributarias o pagos en exceso, de conformidad con lo dispuesto en este título.</i></p> <p><i>QUINTO: que de acuerdo con las premisas anteriores este Despacho encuentra que en el caso en estudio no se configuran los presupuestos jurídicos para la devolución del pago en exceso solicitado por el contribuyente, motivo por el cual, este Despacho negará por improcedente la solicitud formulada por la sociedad.</i></p> <p>(...)</p> <p style="text-align: center;"><b>RESUELVE:</b></p> <p><i>ARTÍCULO PRIMERO: NEGAR POR IMPROCEDENTE la solicitud de devolución por pago en exceso radicada bajo el número DI201520186055 de fecha 15 de junio de 2018, a nombre de la sociedad INTERCOLOMBIA S.A. E.S.P. NIT.900.667.590-1, por valor de CIENTO VEINTICUATRO MILLONES CIENTO ONCE MIL PESOS M/L (\$124.111.000), por los motivos expuestos en la parte considerativa del presente acto.</i></p> <p>(...)</p>	Fl. 50 c. principal.

<p>Solicitud de revocatoria directa de la Resolución nro. 45 de agosto 27 de 2018, de INTERCOLOMBIA S.A. E.S.P.</p>	<p>Radicada en la Dian el 20181221 y sustentada en que fue la entidad la que condujo a los contribuyentes a liquidar en las declaraciones extemporáneas de impuesto la sanción incluyendo en la base la sobretasa del impuesto. Declaración que en el caso de Intercolombia se presentó obedeciendo a la doctrina de la entidad, debido a (i) la sociedad requería la devolución de un saldo a favor que arrojaba la declaración de impuesto de renta para la equidad CREE (ii) liquidar sin sobre tasa la sanción por extemporaneidad podría hacer a INTERCOLOMBIA, sujeta de una nueva sanción por reliquidación que gravaría en mayor proporción a la compañía y (iii) ante el vacío de la norma respecto de la liquidación de la sanción de extemporaneidad en este impuesto, la DIAN ya habría sentado su posición y por este hecho INTERCOLOMBIA, basada en el principio de confianza legítima actuó.</p> <p>Sustentó su solicitud en que el cambio de postura en la interpretación de la DIAN, ha generado en INTERCOLOMBIA una situación desfavorable, frente a los demás contribuyentes que presentan su declaración extemporánea con posterioridad a agosto de 2017, hecho que vulnera los derechos al debido proceso, equidad y confianza legítima.</p> <p>Invocó el enriquecimiento sin causa de la DIAN al rechazar la devolución de un saldo a favor generado por la liquidación de una sanción por extemporaneidad por un valor mayor al debido, luego de haber modificado su postura en la interpretación de la base para calcularla y que el cambio de doctrina generó un pago de lo no debido, el cual, así esté contenido en la liquidación privada no consolida situación jurídica de índole alguna, sino que se da nacimiento a una nueva relación jurídica que solo se consolida, cuando (i) quien se enriqueció sin justa causa devuelve lo que pidió (ii) transcurre un término para que el acreedor pueda ejercer la acción de repetición (iii) habiéndose ejercido la acción el proceso es definido mediante una providencia con fuerza de cosa juzgada.</p> <p>Indicó que la DIAN no puede invocar que existió una situación jurídica consolidada y que por lo mismo no puede devolver las sumas recaudadas sin justo título, toda vez que este entendimiento desconoce la prohibición de enriquecimiento sin causa; que cuando se presentó la solicitud de INTERCOLOMBIA no había transcurrido un término de cinco años que tiene la entidad para solicitar la devolución del menor saldo a favor declarado a la administración, sin una causa jurídica, pues consideró que un entendimiento semejante equivale a premiar a la administración por haber inducido a la entidad a error a INTERCOLOMBIA a través de su doctrina oficial,</p>	<p>Fls. 51 a 61 c. principal</p>
---	--	--



	para que liquidara la sanción por extemporaneidad incluyendo en la base de la sobretasa del CREE, a pesar de no estar obligada a hacerlo.	
Resolución nro. 001029 de 20 de mayo de 2019 de revocatoria directa que confirma	<p>Confirma la Resolución nro. 45 de 20185-08-2017, negando solicitud de devolución por improcedente, con fundamento en los siguientes argumentos:</p> <p><i>“En este punto es importante aclarar que fue el contribuyente quien para la Obligación de Renta para la Equidad CREE del año gravable 2015 periodo 1, liquidó voluntariamente una sanción por corrección con los parámetros legales que estaban vigentes en ese momento y como se dijo en la Resolución por medio de la cual se negó por improcedente la solicitud de devolución; no se configuro el pago en exceso ya que se cumplió con la obligación sustancial de pagar el valor liquidado voluntariamente.</i></p> <p><i>Debemos hacer énfasis en que, para que se configurara el pago en exceso era necesario que el contribuyente corrigiera la declaración disminuyendo el saldo a pagar y aumentando el saldo a favor, no simplemente solicitar devolución y pretender que la Administración entregara un dinero que no cumple con los preceptos legales de una obligación la cual es clara, expresa y exigible.”</i></p>	Fls.62 a 65 c. principal
Testimonio de Ana Beatriz González Pérez	<p>Se trata de una empleada de Interconexión Eléctrica de la que es filial Intercolombia S.A. E.S.P, además, se trata de la persona que elevó la consulta a la DIAN en virtud de la cual se emitió el oficio 23937 de 2 de septiembre de 2016.</p> <p>Relató que el concepto fue solicitado ante la falta de certeza de la forma de liquidar la sanción por extemporaneidad, porque la norma no señalaba los componentes que debían tenerse en cuenta para la sanción, ya que habían dos teorías, una que se calculaba sobre el impuesto y, otra, que se incluía el impuesto y la sobretasa. Que cuando se conoció del concepto, este se circuló tanto a Interconexión como a sus filiales. Se le indagó como afectó la expedición del oficio en la posibilidad de corregir la declaración, frente a lo que contestó que el oficio le había dado parte de tranquilidad a la sociedad de que la declaración se había liquidado de acuerdo con la administración tributaria y solo quedaba dejar pasar el tiempo para la firmeza de la declaración en 1 año. Seguidamente, se le preguntó si con la respuesta de la DIAN se impedía que la sociedad realizara la corrección y señaló que legalmente no, porque tenía plazo legal para corregir la declaración.</p>	A partir del minuto 13:10 audiencia de pruebas.

**4.5.1.3.** A partir de los anteriores medios de pruebas, así como los aceptados en la contestación de la demanda, se encuentran acreditados los siguientes hechos:

- El 13 de abril de 2016, la sociedad Intercolombia S.A. E.S.P. presentó Declaración de Impuesto Sobre la Renta para la Equidad CREE correspondiente al año gravable 2015, a través de formulario nro. 1403600522512, en el cual se consignó un saldo a favor de \$10,803,340,000
- El 23 de mayo de 2016, se presentó Formulario de Impuesto Sobre la Renta para Equidad CREE, en el cual se calculó una sanción por un valor de \$351.111.000 y un saldo a favor de \$10,452.229,000.
- A través de oficio 023937 del 2 de septiembre de 2016, la DIAN, a través la Subdirección Normativa y Doctrina, respondió a la señora Ana Beatriz González Pérez, cuál era la base para liquidar la sanción por extemporaneidad en la presentación de la declaración de impuesto sobre la renta para la equidad CREE, y le señaló que la sanción por extemporaneidad debería liquidarse sobre el impuesto determinado así como **el anticipo de la sobretasa** y los demás valores que como resultado de la depuración se verían reflejados en la casilla 55 *“total saldo a pagar por impuesto y por sobretasa”*.
- En concepto emitido bajo el número 22171 del 17 de agosto de 2017, la DIAN precisó el contenido del concepto 023937 de septiembre 9 de 2016 (sic), y señaló que si bien en el oficio 023937 de 2016, al tomar en cuenta lo señalado en el artículo 641 del ET, en concordancia con el artículo 22 del Decreto 2243 de 2015 y el artículo 22 de la Ley 1739 de 2014, indicó que la sanción por extemporaneidad para el caso debía incluir la sobretasa del mismo, ***“analizada nuevamente la disposición que consagra que esta se liquida sobre “total impuesto a cargo” y tomando en cuenta la legalidad de la sanción, debe reconocerse que la sobre tasa del impuesto sobre la renta para la equidad- CREE, si bien fue establecida a título de este impuesto no era el mismo CREE, durante los años gravables en que estuvo vigente”*** que por esta razón era necesario modificar la doctrina y señalar que para para el caso de la no presentación oportuna de la declaración de impuesto sobre la renta para la equidad CREE por lo años en que estuvo vigente, **no incluye la sobretasa que debía liquidarse conjuntamente**, revocando al conclusión del oficio 023397.
- Intercolombia S.A. E.S.P., a través de su gerente general, el 24 de mayo de 2018, ante el cambio de posición en la doctrina de la DIAN que altera la

situación de la declaración presentada en mayo de 2016, solicitó la devolución del pago en exceso, ya que consideró que canceló por extemporaneidad un mayor valor de \$124.111.000.

- La DIAN, a través del Jefe de División de Gestión de Recaudo mediante oficio el 28 de mayo de 2018, contestó que para la solicitud debía haber aportado los documentos necesarios y cumpliendo los canales y procedimientos para ello.
- Mediante Resolución nro. 45 de 27 de agosto de 2018, la DIAN, a través del Jefe de División de Gestión de Recaudo de la Dirección Seccional de Impuestos de Medellín, negó por improcedente la solicitud de devolución por pago en exceso radicada con el **número DI201520186055 de fecha 15 de junio de 2018**, porque: (i) se cumplió con la obligación sustancial de pagar el valor liquidado voluntariamente y debe mediar un Acto Administrativo por parte de la Administración Tributaria que declare como no válida la declaración presentada, o por haber accionado el procedimiento del artículo 589 del ET, que imponía la obligación de solicitar la liquidación oficial de corrección ante la DIAN para aumentar su saldo a favor; (ii) no se configuran los presupuestos para la devolución del pago en exceso solicitado por el contribuyente.
- Intercolombia S.A. E.S.P., 21 de diciembre de 2018, solicitó revocatoria directa de la Resolución nro. 45 de agosto 27 de 2018, sustentada en que fue la DIAN la que condujo a los contribuyentes a liquidar en las declaraciones extemporáneas de impuesto la sobre tasa del impuesto, y, además, la existencia de enriquecimiento sin causa de la DIAN, al rechazar la devolución del saldo.
- Mediante Resolución nro. 001029 de 20 de mayo de 2019, la DIAN confirmó la Resolución 45 de 20185-08-2017, que negó la devolución de saldos por improcedente, reiterando que fue el contribuyente quien liquidó voluntariamente la sanción por corrección con los parámetros que estaban vigentes, y no se configuró el valor en exceso ya que se cumplió con la obligación sustancial de pagar el valor liquidado voluntariamente y para que se configurara el pago en exceso era necesario que el contribuyente corrigiera la declaración disminuyendo el saldo a pagar y aumentando el saldo a favor, y no simplemente solicitar la devolución y pretender que la administración

entregada un dinero que no cumple con los preceptos legales de una obligación, clara, expresa y exigible.

#### **4.5.2. Análisis del caso y decisión.**

**4.5.2.1. No existe daño antijurídico, por cuanto el ejercicio interpretativo de la DIAN con respecto a una norma tributaria no constituye falla en el servicio.** Pese a que la naturaleza jurídica del oficio 23937 de 2 de septiembre de 2016 no es materia de debate en este proceso, como el recurrente indica que dicho oficio orientó la actividad del contribuyente, debe precisarse que de acuerdo con el criterio jurisprudencial de la Sección Cuarta del Consejo de Estado y la Corte Constitucional desarrollado con precedencia (4.4.2.3. y 4.4.2.4), en principio, la interpretación realizada por la DIAN en el oficio 23937 no es una decisión administrativa y al haberse producido a instancia de interesado, la demandante estaba en la libertad de acogerlo o no, su emisión no comprometía la responsabilidad de la entidad pública y no era obligatorio para el contribuyente, convirtiéndose en un criterio auxiliar de interpretación.

De acuerdo con lo probado, la Sala no constata que este concepto haya orientado a Intercolombia S.A. E.S.P. a realizar la liquidación de sanción por extemporaneidad, ya que no puede arribarse a esta conclusión si se considera el ámbito temporal en que ocurrieron los actos señalados, pues la liquidación de la sanción por extemporaneidad se presentó el 26 de mayo de 2016 y el oficio 23937 fue emitido el 2 de septiembre de 2016; asunto diferente es que haya servido de criterio orientador para no presentar la correspondiente corrección dentro de la oportunidad prevista en el artículo 589 del E.T.

Sin embargo, el carácter de criterio orientador excluye el carácter obligatorio de la aplicación de la interpretación normativa, por cuanto aún proferido este concepto la sociedad contribuyente estaba en la posibilidad de presentar el trámite para constituir el saldo a su favor si así lo consideraba, habida cuenta que no existía impedimento legal para ello, sin embargo, como se advierte en el presente caso, y así lo refirió la testigo Ana Beatriz González, la sociedad decidió continuar con la declaración tal y como la había presentado.

Si bien es cierto, es un derecho del contribuyente el recibir orientación sobre las normas tributarias, el hecho de interpretar una norma en determinado sentido no es constitutivo de falla en el servicio, por cuanto se advierte que no tenía carácter vinculante para el contribuyente y que éste estaba en la libertad

de acoger o no el criterio expuesto por la entidad. Ahora, si en discernimiento del contribuyente era que esa interpretación lo afectaba jurídicamente o tenía la potencialidad de crearle una situación jurídica, bien pudo atacarlo a través del medio de control de nulidad buscando el restablecimiento de su derecho.

Es así que la Sala constata que el contribuyente si bien pudo advertir que la liquidación de la sanción presentada con antelación estaba acorde a la interpretación de la norma solicitada a la DIAN con posterioridad, esta interpretación **no tenía fuerza de ley**, por lo que bien se pudo apartar de dicho criterio y solicitar la devolución de lo pagado dentro del término legal.

**4.5.2.2. La interpretación favorable de una norma no puede aplicarse a una situación jurídica consolidada.** En el presente caso, la declaración de la sanción por extemporaneidad quedó en firme, al menos en lo que respecta a la posibilidad de realizar corrección voluntaria que disminuía el impuesto a pagar o aumentaba el saldo a favor, y posterior a ello se emitió un criterio interpretativo más favorable que no le resultaba aplicable.

Lo anterior, comoquiera que el Estatuto Tributario establece en su artículo 589, la posibilidad de corrección para establecer un mayor saldo a favor siempre que esta no esté en firme, pues una vez se encuentre en firme no se puede solicitar modificación ni por el contribuyente ni por la DIAN, efecto para el cual, la ley contempla una disposición especial que establece que este trámite debe hacerse dentro del año siguiente al vencimiento del término para presentar la liquidación, de manera que vencido este plazo debe hablarse de una situación jurídica consolidada, al menos con respecto a este tipo de corrección, en la medida en que transcurrido el tiempo señalado en la norma el contribuyente pierde la posibilidad de incrementar su saldo a favor, por lo tanto, el criterio de interpretación favorable no le es aplicable, comoquiera que no tiene efectos retroactivos, ni categoría legal capaz de modificar los términos señalados en la norma tributaria.

En ese orden, en el entendimiento de la Sala, el concepto de 17 de agosto de 2017, no configuró situación que le diera a la sociedad demandante la posibilidad de reclamar el dinero pagado en exceso por concepto de sanción por extemporaneidad, por cuanto el paso del tiempo había cerrado la posibilidad del contribuyente de corregir la liquidación para incrementar su saldo a favor, diferente hubiese ocurrido si el cambio de criterio se surte dentro

del año siguiente al deber de declarar, en donde sí sería aplicable por favorabilidad esa interpretación benéfica, pues en este supuesto no habría todavía una declaración en firme.

De acuerdo con lo expuesto, no se advierte el alegado rompimiento de la igualdad frente a las cargas públicas, porque: la declaración de corrección fue voluntaria; aun después de conocer la posición contenida en el oficio 23937 de 2 de septiembre de 2016 fue decisión de la sociedad mantener la liquidación en los términos en que se había presentado; la liquidación estuvo acorde con el criterio doctrinal de la DIAN para el año 2016; pese a que el concepto esgrimido por la entidad no era obligatorio el contribuyente lo adoptó y mantuvo su liquidación, adquiriendo firmeza con respeto a la posibilidad de voluntariamente corregirla para aumentar el saldo a favor.

Tampoco advierte la Sala vulneración del principio de confianza legítima, pues es precisamente por seguridad jurídica que la ley establece términos para que los contribuyentes realicen correcciones, de manera que no queden situaciones jurídicas indefinidas en el tiempo, y la doctrina de la DIAN no le era obligatoria, por lo que si bien es cierto se advierte que existió un criterio interpretativo en relación con la forma de liquidar la sanción por extemporaneidad del impuesto sobre la renta para la equidad CREE, más favorable para el contribuyente en cuanto no contemplaba la sobretasa, esta situación no comporta la configuración de un daño antijurídico, pues fue decisión del contribuyente mantener la liquidación en la forma inicialmente presentada.

**4.5.2.3. No prospera la solicitud de condena en costas deprecada por la pasiva, por cuanto esta jurisdicción para imponer tal carga, asume insuficiente el hecho de resultar vencido en el proceso, contrastado que tiene por finalidad la efectividad de los derechos reconocidos en la Constitución Política.**

Así finiquita en hermenéutica de los artículos 103 y 188<sup>17</sup> del CPACA, 2º y 230 Constitucionales, comoquiera que en contexto de estos últimos emerge que entre el compendio de derechos reconocidos por la Carta Fundamental, encuentra el acceso a la administración de justicia, y en preceptiva de aquellos

---

<sup>17</sup> “**CONDENA EN COSTAS.** Salvo en los procesos en que se ventile un interés público, la sentencia **dispondrá** sobre la condena en costas, cuya liquidación y ejecución se regirán por las normas del Código de Procedimiento Civil”.

no existe el imperativo de condenar en costas a la parte vencida. Por el contrario y conforme establece el precitado artículo 188 del CPACA, si bien establece que, “*la sentencia dispondrá sobre las condenas en costas*”, no es menos cierto que emplea la alocución “*dispondrá*”, que significa: “*mandar lo que se debe hacer*”<sup>18</sup>, y el reenvió a la norma supletoria, es solo para efectos de la liquidación y ejecución de las costas.

En mérito de lo expuesto, **EL TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DE CUNDINAMARCA – SECCIÓN TERCERA – SUBSECCIÓN “C”**, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley,

### **V. FALLA:**

**PRIMERO: Confirmar la sentencia** calendada cinco (05) de agosto de dos mil veinte (2020), proferida por el Juzgado Sesenta y Uno (61) Administrativo del Circuito Judicial de Bogotá, que negó **las pretensiones de la demanda**.

**SEGUNDO: Sin condena en costas** en esta instancia.

**TERCERO: Devuélvase** el expediente al Juzgado de origen. Por Secretaría de esta Corporación **déjese** las constancias del caso.

**NOTIFÍQUESE Y CÚMPLASE,**

FIRMADO ELECTRÓNICAMENTE  
**MARÍA CRISTINA QUINTERO FACUNDO**  
Magistrada

FIRMADO ELECTRÓNICAMENTE  
**FERNANDO IREGUI CAMELO**  
Magistrado

FIRMADO ELECTRÓNICAMENTE  
**JOSÉ ÉLVER MUÑOZ BARRERA**  
Magistrado

---

<sup>18</sup> Ver [www.rae.es](http://www.rae.es)